



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 29 czerwca 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Dyrektywa 2006/112/WE — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Artykuł 146 ust. 1 lit. e) — Zwolnienia w eksporcie — Świadczenie usług bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów — Pojęcie

W sprawie C-288/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa) postanowieniem z dnia 17 maja 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 maja 2016 r., w postępowaniu:

„L.Č.” IK

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prezes izby, E. Regan, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu łotewskiego przez I. Kalniņa, D. Peļše oraz A. Bogdanovā, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz E. Kalniņa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: łotewski.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu między „L.Č.” IK a Valsts ieņēmumu dienests (organem podatkowym, Łotwa) w przedmiocie zastosowania podatku od wartości dodanej (VAT) do transakcji przewozu towarów przeprowadzonych w latach 2008–2010.

Ramy prawne

- 3 Artykuł 131 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

- 4 Artykuł 146 owej dyrektywy, znajdujący się w tytule IX rozdział 6, który to rozdział jest zatytułowany „Zwolnienia w eksporcie”, stanowi w ust. 1:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

- a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;

[...]

- e) świadczenie usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów objętych przepisami art. 61 i art. 157 ust. 1 lit. a)”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 5 Na mocy umów zawartych z szeregiem nadawców spółka „Atek” SIA zobowiązała się do zapewnienia przewozu towarów objętych procedurą tranzytu zewnętrznego z portu w Rydze (Łotwa) na Białoruś.
- 6 Na mocy innej umowy spółka „Atek” powierzyła „L.Č.” rzeczywiste wykonanie tego przewozu towarów.
- 7 Wskazany przewóz został dokonany pojazdami należącymi do spółki „Atek” i wynajętymi przez „L.Č.”, przy uwzględnieniu, że w stosunku do nadawców tych towarów spółka „Atek” działała jako przewoźnik. Ze swojej strony „L.Č.” przyjął odpowiedzialność za prowadzenie tych pojazdów, ich naprawy, zaopatrzenie w paliwo, a także wypełnienie formalności celnych na przejściach granicznych, nadzór nad towarami, ich dostawę do adresata oraz czynności konieczne do ich załadunku i rozładunku.
- 8 Uznawszy, że opisane świadczenie usług jest związane z tranzytem, „L.Č.” zastosował do tych usług stawkę VAT w wysokości 0%.
- 9 „L.Č.” poddano kontroli podatkowej za okres od stycznia 2008 r. do grudnia 2010 r. W następstwie tej kontroli organ podatkowy określił wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie VAT do zapłaty na rzecz skarbu państwa, a także ustalił kwotę grzywny oraz odsetek za zwłokę.

- 10 W decyzji z dnia 21 września 2011 r. organ podatkowy potwierdził to obliczenie wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie VAT, uzasadniwszy, że „L.Č.” nie był uprawniony do zastosowania stawki VAT w wysokości 0% do usług, które świadczył w ramach jego umowy zawartej ze spółką „Atek”, ponieważ, po pierwsze, wobec braku istnienia stosunku prawnego z nadawcą lub odbiorcą przewożonych towarów usługi te nie mogą być porównywane do usług przewozowych ani do usług spedytora, oraz, po drugie, wobec braku posiadania wymaganego przez prawo łotewskie pozwolenia „L.Č.” nie może zostać uznany za przewoźnika i w rezultacie nie jest uprawniony do wykonywania przewozu towarów.
- 11 „L.Č.” wniósł odwołanie na tę decyzję do administratīvā rajona tiesa (rejonowego sądu administracyjnego, Łotwa), który to sąd orzeczeniem z dnia 11 grudnia 2012 r. oddalił to odwołanie.
- 12 Rozpatrujący skargę od tego orzeczenia Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) w drodze wyroku z dnia 29 maja 2014 r. częściowo ją uwzględnił, a w pozostałej części oddalił. W szczególności sąd ów stwierdził, że wobec braku istnienia stosunku prawnego pomiędzy nadawcą lub odbiorcą towarów a „L.Č.” usługi świadczone przez „L.Č.” nie mogą być porównywane do usług przewozowych ani do usług spedytora, lecz stanowią świadczenie usług kierowcy polegających na wyposażeniu w kierowcę pojazdu należącego do przewoźnika posiadającego pozwolenie na międzynarodowy przewóz towarów, w rozpatrywanej sprawie – spółki „Atek”, oraz że wobec braku takiego pozwolenia „L.Č.” nie może być dalej uznawany za przewoźnika. W konsekwencji, zdaniem owego sądu, stawki VAT w wysokości 0% nie można zastosować do usług świadczonych przez „L.Č.”.
- 13 „L.Č.” wniósł skargę kasacyjną na ów wyrok do Augstākā tiesa (sądu najwyższego, Łotwa) w zakresie, w jakim Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) w drodze tego wyroku oddalił skargę „L.Č.”.
- 14 Sąd odsyłający uważa, że zachodzą wątpliwości co do poprawnej wykładni art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112. W szczególności wskazany sąd zastanawia się nad kwestią, czy – niezależnie od faktu, że usługi świadczone przez „L.Č.” były związane z towarami przewożonymi przez terytorium łotewskie – okoliczność, iż usługi te nie były świadczone bezpośrednio na rzecz odbiorcy lub nadawcy tych towarów, z którymi „L.Č.” nie miał zawartego stosunku prawnego, lecz na rzecz ich kontrahenta w Łotwie, czyli spółki „Atek”, wpływa na stosowanie zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, który wymaga istnienia bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług a eksportem lub importem danych towarów.
- 15 W powyższych okolicznościach Augstākā tiesa (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy istnieje bezpośredni stosunek prawny, czyli wzajemny stosunek umowny pomiędzy usługodawcą a odbiorcą lub nadawcą towarów?
- 2) Jakie kryteria musi spełniać bezpośredni związek, o którym mowa we wskazanym przepisie, by można było uznać, że usługa związana z importem lub eksportem towarów jest zwolniona z podatku?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 16 Poprzez swoje pytania, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie do transakcji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, czyli świadczenia usług przewozu towarów do państw trzecich, gdy usługi te nie są świadczone bezpośrednio na rzecz nadawcy lub odbiorcy tych towarów.

- 17 W szczególności sąd ów dąży do wyjaśnienia, czy zastosowanie tego zwolnienia, które wymaga, aby dane świadczenia usług były „bezpośrednio związane” z importem lub eksportem towarów, o których mowa w rzeczonym przepisie, jest uzależnione od istnienia bezpośredniego stosunku prawnego, takiego jak wzajemny stosunek umowy, pomiędzy usługodawcą a odbiorcą lub nadawcą danych towarów.
- 18 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 146 dyrektywy 2006/112 odnosi się do zwolnienia z VAT transakcji eksportu poza Unię Europejską. W istocie, w ramach handlu międzynarodowego, zwolnienie takie służy poszanowaniu zasady opodatkowania danych towarów i usług w miejscu ich przeznaczenia. Eksport oraz transakcje porównywalne powinny być zatem zwolnione z VAT w celu zapewnienia, że dana transakcja będzie opodatkowana wyłącznie w miejscu konsumpcji danych produktów [zob. w odniesieniu do art. 15 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatków od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), wyroki: z dnia 18 października 2007 r., Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, pkt 29; a także z dnia 22 grudnia 2010 r., Feltgen i Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, pkt 16].
- 19 Zwolnienie znajdujące się w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112 uzupełnia zwolnienie przewidziane w tym samym art. 146 ust. 1 lit. a) i ma na celu, podobnie jak to drugie zwolnienie, zapewnienie opodatkowania danych świadczeń usług w miejscu ich przeznaczenia, czyli w miejscu konsumpcji eksportowanych produktów.
- 20 W tym celu wskazany art. 146 ust. 1 lit. e) przewiduje w szczególności, że usługi przewozu bezpośrednio związane z eksportem towarów poza Unię są zwolnione z VAT.
- 21 Wykładnia rozszerzająca tego przepisu, która obejmowałaby usługi, które nie są świadczone bezpośrednio na rzecz eksportera, importera lub odbiorcy takich towarów, mogłaby oznaczać dla państw członkowskich oraz zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z określonym w art. 131 dyrektywy 2006/112 prawidłowym i prostym zastosowaniem zwolnień z VAT.
- 22 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, zwolnienia z VAT należy interpretować w sposób ścisły, gdyż stanowią one odstępstwo od zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów i każdego świadczenia usług dokonywanych przez podatnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r., Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 19; z dnia 16 września 2004 r., Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, pkt 25; z dnia 14 września 2006 r., Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 15, 20; a także z dnia 19 lipca 2012 r., A, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 49).
- 23 W związku z tym z brzmienia i celu art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112 wynika, iż przepis ów należy interpretować w ten sposób, iż istnienie bezpośredniego związku oznacza nie tylko, że dane świadczenia usług, z uwagi na ich przedmiot, przyczyniają się do rzeczywistego przeprowadzenia transakcji eksportu lub importu, ale także, że usługi te są świadczone bezpośrednio na rzecz, odpowiednio, eksportera, importera lub odbiorcy towarów określonych w rzeczonym przepisie.
- 24 W niniejszej sprawie usługi świadczone przez „L.Č.” są co prawda konieczne w celu rzeczywistego przeprowadzenia rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji eksportu. Niemniej jednak usługi te nie są świadczone bezpośrednio na rzecz odbiorcy lub eksportera tych towarów, lecz na rzecz kontrahenta tego ostatniego, czyli na rzecz spółki „Atek”.
- 25 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że wskazane usługi były świadczone przy wykorzystaniu pojazdów należących do spółki „Atek”, która to spółka działała jako przewoźnik w stosunku do nadawców wspomnianych towarów.

- 26 W konsekwencji usługi świadczone przez „L.Č.” nie wchodzą w zakres stosowania zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112.
- 27 W tych okolicznościach na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku przewidziane w tym przepisie nie ma zastosowania do świadczenia usług, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, dotyczącego transakcji polegającej na przewozie towarów do państw trzecich, gdy usługi te nie są świadczone bezpośrednio na rzecz nadawcy lub odbiorcy tych towarów.

W przedmiocie kosztów

- 28 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku przewidziane w tym przepisie nie ma zastosowania do świadczenia usług, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, dotyczącego transakcji polegającej na przewozie towarów do państw trzecich, gdy usługi te nie są świadczone bezpośrednio na rzecz nadawcy lub odbiorcy tych towarów.

Podpisy